



Doi:

## بررسی تأثیر سرمایه فکری حسابرسان و ابعاد آن بر رتبه بندی موسسات حسابداری

حسین بخشی<sup>۱</sup>

احسان رحمانی نیا<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۱۴

### چکیده

هدف، بررسی تأثیر سرمایه فکری حسابرسان و ابعاد آن (سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری) بر رتبه بندی موسسات حسابداری می باشد. جامعه آماری، کلیه حسابداران رسمی شاغل و فعال در موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند. که تعداد آنها برابر ۱۸۷۹ نفر می باشد. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین شده و نمونه‌ها با استفاده از روش نمونه -گیری تصادفی انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. برای اندازه گیری سرمایه فکری (سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری) از پرسشنامه سرمایه فکری بونتیس (۱۹۹۸) و الشارنوبی و البانا (۲۰۲۱) و برای اندازه گیری رتبه بندی موسسات حسابداری از پرسش نامه استاندارد کنچل و همکاران (۲۰۱۳) و کروونه و همکاران (۱۹۹۱) استفاده شده است. در بررسی روایی و پایایی ابزار پژوهش، با تحلیل عاملی تأییدی، ساختار کلی پرسش نامه های تحقیق مورد روائی سنجی سازه محتوانی و تایید قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق حاکی از آنست که سرمایه فکری حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابداری تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابداری تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج حاصل از این بررسی میتواند برای گروه های متعددی از جمله قانون گذاران حرفه حسابداری سازمان حسابداری، جامعه حسابداران رسمی و مؤسسه های حسابداری مورد استفاده قرار گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** سرمایه فکری حسابرسان، سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی، سرمایه ساختاری، رتبه بندی موسسات حسابداری.

۱ - گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران hossein.bakhshi55@yahoo.com  
۲ - گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) Ehsanrahmaninia@gmail.com



## ۱- مقدمه

حسابداری مالی سنتی قادر به محاسبه ارزش واقعی شرکت ها نمی باشد و تنها به اندازه گیری عناوین مندرج در ترازنامه مالی و دارایی های ملموس اکتفا می کند. در دهه هفتاد میلادی، با بروز نگرش های جدید در حوزه ی علم اقتصاد، توجه صرف به منابع مشهود به عنوان مواد نخستین حلقه ایجاد ارزش در سازمان ها، به مرور جای خود را به توجه همزمان به تمامی داشته ها اعم از: منابع مالی و فیزیکی و منابع غیرفیزیکی و سرمایه فکری داد. چرا که مدیران سازمان ها احساس کردند با کسب عناصر دانشی از خلال نوآوری و توجه به سرمایه فکری می توانند به ارزش افزوده بیشتری دست یابند (مرادزاده و همکاران، ۱۳۹۳).

در اقتصاد امروزی، از سرمایه فکری به منظور ایجاد ارزش برای سازمان استفاده می شود و در دنیای امروز، موفقیت هر سازمان به توانایی مدیریت این دارایی ها بستگی دارد. امروزه شاهد رشد اهمیت سرمایه فکری، به عنوان یک ابزار مؤثر برای افزایش رقابت و کارایی شرکت ها هستیم (رومزی و همکاران، ۱۳۹۹). بنابراین اندازه گیری عملکرد با رویکرد سرمایه فکری در سازمان ها موجب بهبود کیفیت تصمیم گیری استفاده کنندگان، بهبود مدیریت داخلی، بهبود گزارش دهی به خارج از سازمان، مبادلات این سرمایه در داخل شرکت و در خارج از شرکت و بهبود کارکرد حسابداری می گردد (مومنی و پورزمانی، ۱۴۰۳).

تحقیقات ارتباط بین سرمایه فکری و کیفیت حسابرسی را برجسته می کند و بر ارزش استراتژیک دارایی های فکری در بهبود اثربخشی و قابل اعتماد بودن خدمات حسابرسی در شرکت های حسابرسی رقابتی تأکید می کند (منگ<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۴).

در اقتصاد دانش محور، فعالیت های سازمان بر اساس دانش روز سازمان شکل می گیرند و توجه بیشتر به مدیریت دارایی های نامشهود و انواع سرمایه های ناملموس در سازمان معطوف می شود. در این میان سازمان هایی موفق ترند که از این دارایی های با ارزش به نحو مطلوبتری استفاده کنند. در اقتصاد دانش محور، از سرمایه فکری به منظور ایجاد ارزش برای سازمان استفاده می شود و در دنیای امروز، موفقیت هر سازمان به توانایی مدیریت این دارایی ها بستگی دارد. مدیریت سرمایه فکری به مانند مدیریت هر منبعی دارای، فرصت های بی نظیر و در عین حال به دنبال خود، چالش های خاص خود را دارد. امروزه نگاه مدیران از دارایی های مشهود به دارایی های نامشهود معطوف شده است (رزمان و دیگران، ۱۴۰۱).

سرمایه فکری را می توان اساسی ترین دارایی یک سازمان دانست که شرکت را در مسیر رشد و پیشرفت قرار می دهد. سرمایه فکری یکی از دارایی های نامشهود و ارزشی سازمان ها برای رسیدن به نوآوری و پاسخگویی به تحولات امروزی می باشد. بهره برداری از انواع مختلف دانش در سازمان یا سرمایه فکری می تواند منجر به افزایش مزیت رقابتی سازمان ها شود (دالوند و دیگران، ۱۴۰۰).

<sup>۱</sup> Meng, C.

از سوی دیگر علیرغم اینکه توسط برخی مجلات حرفه ای حسابرسی (نظیر بولتن حسابرسی بین المللی) موسسات حسابرسی رتبه بندی می شوند، تحقیقات انجام شده از بورس اوراق بهادار آمریکا، سازمان نظارت بر شرکت های عمومی و چهار موسسه بزرگ حسابرسی جهان نشان می دهد که رتبه بندی موسسات حسابرسی در هیچ بازار حسابرسی رایج نیست. موضوع رتبه بندی موسسات حسابرسی در ایران از سال ۱۳۸۳ مطرح شده است. این تفکر بیانگر آن است که شرکت های بزرگ باید توسط موسسات حسابرسی بزرگ حسابرسی شوند چون موسسات حسابرسی یکسان و هم اندازه نیستند (محمدرضایی و یحیایی، ۱۳۹۵). به عبارت دیگر این تفکر مدعی است که حسابرسی شرکت های بزرگ باید به موسسات حسابرسی بزرگ واگذار شود. چون این موسسات نیروی انسانی و سیستم کنترلی مناسبی دارند. با توجه به اینکه موسسات حسابرسی بزرگ بین المللی در ایران فعالیت نمی کنند، جامعه حسابداران رسمی ایران موسسات عضو این جامعه را براساس امتیاز کنترل کیفیت به چهار گروه "الف"، "ب"، "ج" و "د" دسته بندی کرده است. موسسات حسابرسی گروه "الف" موسساتی هستند که بیشترین امتیاز کنترل کیفیت را بدست آورده اند در حالیکه موسسات حسابرسی گروه "د" کمترین امتیاز کنترل کیفیت را بدست آورده اند (زارع، ۱۴۰۰).

در این میان، مؤسسات و سازمان های ایرانی نیز از این امر مستثنی نبوده و هر سازمانی برای همسویی با سایر سازمان ها و افزایش قدرت رقابت پذیری در عرصه داخلی و جهانی نیازمند استفاده از سرمایه فکری سازمان خود هست. به خصوص با اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی و گرایش به سمت خصوصی سازی اقتصاد و به دنبال آن افزایش رقابت در اقتصاد داخلی و همچنین با تمایل کشور به پیوستن به سازمان تجارت جهانی لزوم نگرش سازمان ها به سرمایه فکری بیش از پیش احساس می شود. از اینرو برای ایران که در اسناد توسعه و چشم انداز ۲۰ ساله ی خود قصد دارد گوی رقابت در اقتصاد و تجارت را از همسایگان خود برآید، سرمایه فکری باید بعنوان ابزاری راهبردی به منظور افزایش کارایی شرکت ها تلقی شود (رحیمی ریگی و همکاران، ۱۳۹۳).

مطالعات مربوط به سرمایه فکری عمدتاً به بررسی تاثیر مستقیم آن بر عملکرد شرکت می پردازد (ویدتو و همکاران، ۲۰۱۷)، اما مطالعات کمی به بررسی نحوه تاثیر سرمایه فکری در رتبه بندی موسسات حسابرسی پرداخته است. هدف ما کمک به منابع در بخش حسابرسی در ایجاد رتبه بندی موسسات حسابرسی است. با ترسیم دیدگاه های نظری، این تحقیق تلاش هایی در جهت پر کردن این شکاف ها با توسعه و تست مدلی که به بررسی نحوه تاثیر سرمایه فکری بر رتبه بندی موسسات حسابرسی به طور مستقیم می پردازد، انجام خواهد داد. ما به بررسی نحوه تاثیر سرمایه فکری و ابعاد آن بر رتبه بندی موسسات حسابرسی خواهیم پرداخت (الشارنوبی و البانا، ۲۰۲۱). بنابراین با توجه به موارد مذکور، هدف، بررسی تاثیر سرمایه فکری حسابرسان و ابعاد آن (سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری) بر رتبه بندی موسسات حسابرسی می باشد.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

سرمایه فکری<sup>۱</sup>، تجربه و اطلاعاتی است که در سازمان زمینه خلق ارزش را فراهم می کند. این سرمایه به عنوان دارایی های ناملموس و منابع موجود در یک سازمان تعریف می شود که به محصولات، خدمات و فرایندها انتقال یافته، بهره وری را بهبود بخشیده، ارزش خلق می کند (غیائی و دیگران، ۱۴۰۰). که شامل سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری یا سازمانی و سرمایه ارتباطی یا مشتری می باشد. سرمایه انسانی یک سازمان، شامل مهارتها، تخصص، توانایی حل مسأله و سبک های رهبری می شود (مندعلی زاده، ۱۴۰۰). سرمایه ساختاری شامل همه ذخایر غیرانسانی دانش در سازمان می شود که دربرگیرنده پایگاه های داده، نمودارهای سازمانی، دستورالعمل های اجرایی فرایندها، استراتژی ها، برنامه های اجرایی و هرآنچه که ارزش اش برای سازمان بالاتر از ارزش مادی اش است (دهقانی سلطانی و آذر، ۱۳۹۹) و سرمایه ارتباطی یا مشتری، عبارت از اطلاعات بازار و ارتباط با مشتریان برای استفاده در جذب و حفظ مشتریان است (غیائی و دیگران، ۱۴۰۰).

اطلاعات حسابداری در قالب گزارش های مالی در اختیار استفاده کنندگان قرار می گیرد. حسابرسان مستقل بستر و شرایط لازم را برای کیفیت اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی به موقع فراهم می کنند (خدمتگزار و همکاران، ۱۴۰۳). بسیاری از پژوهشگران و صاحب نظران حسابرسی را یک فرایند ارتباطی میدانند که به منظور اثربخشی بر روی مخاطبانش انجام میگیرد نقش حسابرسی به عنوان مکانیزمی برای گواهی دادن بر پاسخگویی و مباشرت مدیریت میباشد. در نتیجه افزایش در پیچیدگی ساختار تجاری فعالیتهای جهانی شدن و جدایی مالکیت از مدیریت واحد تجاری و تقویت کننده صحت و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی انتظار میرود حسابرسان اطمینان بیشتری نسبت به اطلاعات مالی ارائه شده به وسیله شرکتها فراهم آورند دانش حسابرسی در عصر حاضر با چالشهای مختلفی از قبیل تقلب فاصله انتظاراتی میزان مراقبت حرفه ای استقلال و از دست دادن مشتری کیفیت حسابرسی آیین رفتار حرفه ای خدمات اعتباردهی تعریف نشده نرخهای پایین حق الزحمه و رقابت غیرحرفه ای و روبه رو است چالشهایی که میتوان به عنوان نابهنجاری های علمی از آن یاد کرد (لطفی شیخ رضی و کیهان، ۱۴۰۱). رتبه بندی مؤسسات بین المللی حسابرسی بر اساس درآمد آنها معیاری اصولی برای شناسایی برترین میباشد زیرا فرض بر این است که در یک بازار کارا که توانا در پاسخگویی متقاضیان خود میباشد تقاضا به سوی مؤسسات حسابرسی خواهد رفت که در ارائه خدمات حسابرسی از کیفیت بالاتری برخوردار است (خوشکار و همکاران، ۱۳۹۹). سازمان بورس و اوراق بهادار تهران بر طبق دستورالعمل طبقه بندی مؤسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ این دستورالعمل که در سال ۱۳۹۱ به تصویب رسیده است هر سال یکبار این مؤسسات حسابرسی را بر طبق معیارهایی که شامل معیارهای عادی (مهربان پور و بطهائی پور، ۱۳۹۳):

<sup>۱</sup> Intellectual Capital

۱- ارزیابی شرکا ۲- ارزیابی کارکنان مؤسسه حسابرسی ۳- ارزیابی ساختار و سازمان مؤسسه ۴- ارزیابی تنوع ارائه خدمات اطلاع رسانی و موقعیت در بازار حرفه ای ۵- ارزیابی کیفیت کار خدمات حسابرسی. ۶- معیارهای تخلفاتی شامل:

الف) سوابق تخلفاتی مؤسسه حسابرسی طی پنج سال اخیر

ب) سوابق تخلفاتی شریک مؤسسه حسابرسی طی پنج سال اخیر

یکی از مهمترین راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی کشور شفافیت بیشتر از سوی حسابرسان و مقررات گذاران و همکاری آنها با دانشگاهیان در هدف مشترک یعنی درک بهتر محرکهای مختلف کیفیت حسابرسی است. میتوان گفت که در نبود هیچ معیاری برای کیفیت حسابرسان در ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار رتبه بندی را معیاری برای تمایز کیفیت حسابرسان در کشور مطرح کرده است؛ اما اینکه واقعاً مؤسسات حسابرسی معتمد گروه اول کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر گروه ها دارند یک سؤال پژوهشی که به نظر میرسد هنوز پاسخی به آن داده نشده است (میرزاحمدی و همکاران، ۱۳۹۹).

منگ<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۴) در تحقیقی تحت عنوان ارزیابی تاثیر سرمایه فکری بر کیفیت حسابرسی در پویایی بازار حسابرسی بیان کردند که این مطالعه ارتباط معنادار بین سرمایه فکری و کیفیت حسابرسی را برجسته می کند و بر ارزش استراتژیک دارایی های فکری در بهبود اثربخشی و قابل اعتماد بودن خدمات حسابرسی در شرکت های حسابرسی رقابتی تأکید می کند.

الخطیب و دیگران<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) در تحقیقی تحت عنوان آیا سرمایه فکری می تواند مزیت رقابتی را ارتقا دهد؟ نقش قابلیت های نوآوری خدمات بیان کردند که رابطه مثبت بین سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه ای و مزیت رقابتی و همچنین اثر میانجی نوآوری خدمات وجود دارد. یافته ها تأیید کردند که یک رابطه تعدیل کننده برای قابلیت های تجزیه و تحلیل بین نوآوری خدمات و مزیت رقابتی وجود دارد.

بانمایرووی<sup>۳</sup> و دیگران (۲۰۲۲) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر رهبری دانش محور و توسعه منابع انسانی بر مزیت رقابتی از طریق فاکتورهای مؤلفه نوآوری سازمانی نتیجه گرفتند که رهبری دانش محور مستقیماً بر مزیت رقابتی تأثیر می گذارد، در حالی که توسعه منابع انسانی تأثیر مستقیم معناداری بر مزیت رقابتی ندارد.

اندو و همکاران (۲۰۱۸)، در تحقیقی به بررسی چگونگی تولید داده از طریق رسانه های آنلاین مانند وب سایت ها و صفحات مجازی نظیر فیس بوک به عنوان منبع غنی از داده ها و کانال ها برای افشای سرمایه فکری در کشورهای شرقی اروپا پرداختند. ابزار رسانه های آنلاین و ظهور آن فرصت های جدیدی برای شرکت ها ایجاد کرده اند تا اطلاعات سرمایه فکری خود را به موقع به سهامداران افشا کنند و اطلاعات مربوط به تأثیر آنها بر جامعه را به دست بیاورند.

<sup>1</sup> Meng, C.

<sup>2</sup> Alkhatib, A.W. and Valeri, M

<sup>3</sup> Banmairouy

داف (۲۰۱۸)، نشان می دهند افشای داوطلبانه سرمایه فکری در انواع مختلف گزارش ها در شرکت های انگلستانی متفاوت است. سرمایه انسانی در رتبه اول از نظر سطح افشا قرار دارد، در حالی که کمترین میزان گزارش شده مربوط به سرمایه ساختاری است.

زو مدیشنز و همکاران (۲۰۱۰)، در پژوهشی با استفاده از داده های حاصل از بررسی ۹۶ شرکت یونانی، به بررسی تأثیر سرمایه فکری بر ارزش بازار و عملکرد مالی شرکت ها پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که تنها بین سرمایه انسانی و یکی از معیارهای عملکرد مالی، یعنی بازده سرمایه ارتباط معناداری وجود دارد. مومنی و پورزمانی (۱۴۰۳) در تحقیقی تحت عنوان نقش ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری در تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای مسئولیت پذیری اجتماعی بیان کردند که سرمایه فکری و ابعاد آن (انسانی، ساختاری و ارتباطی)، تاثیر مثبت و معناداری در تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای مسئولیت پذیری اجتماعی در حرفه حسابرسی دارد.

اعرابی و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی تحت عنوان ارتباط بین ارزش افزوده سرمایه فکری، کارایی سرمایه انسانی با تأکید بر رشد و تأثیر آنها بر رشد درآمد سرانه صادرات کارکنان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بیان کردند که بین سرمایه فکری، کارایی سرمایه انسانی بر درآمد صادراتی رابطه مثبتی وجود دارد. همچنین بین رشد سرمایه انسانی بر رشد درآمد صادراتی رابطه مثبتی وجود دارد.

بوستانی و دارابی (۱۴۰۲) در تحقیقی تحت عنوان شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسی بیان کردند که به منظور تحقق این هدف عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسی از جنبه های گوناگون شامل: ویژگی های فردی حسابرسان و عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی و عوامل فرهنگی و زمینه های اجتماعی تأثیرگذار و عوامل اقتصادی و سایر عوامل مرتبط با رتبه بندی مورد بررسی قرار گرفته است.

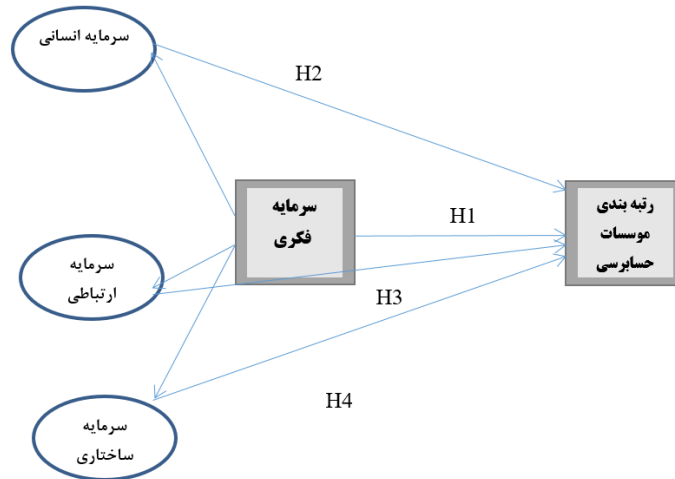
دالوند و دیگران (۱۴۰۰) در تحقیقی تحت عنوان اثر سرمایه فکری روی مزیت رقابتی و عملکرد سازمانی بیان کردند که سرمایه فکری بر مزیت رقابتی و عملکرد سازمانی از طریق نوآوری و فرهنگ یادگیری اثر مستقیم دارد. غنی زاده و دیگران (۱۴۰۰) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر دانش مالی مدیران عامل بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن اثر تعدیل کننده توانایی مدیریت بیان کردند که نتایج پژوهش نشان می دهد که دانش مالی مدیران عامل تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی و رتبه بندی افشای ابعاد، مؤلفه ها و شاخص های سرمایه فکری به روش سلسله مراتبی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. از نظر خبرگان در سطح ابعاد، سرمایه انسانی دارای رتبه یک اهمیت افشا و سرمایه رابطه ای و ساختاری در رتبه های بعدی هستند. در رتبه بندی نهایی بین شاخص ها، اطلاعات بهره وری کارکنان و اطلاعات قومیتی و جنسیتی کارکنان به ترتیب بالاترین و پایین ترین درجه اهمیت افشا را دارند.

محمد رضائی و رضائی(۱۳۹۴)، به بررسی رابطه بین رتبه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرس پرداختند. رتبه بندی موسسات حسابرسی معتمد بورس بیانگر آن است که کیفیت موسسات حسابرسی معتمد طبقه "اول" بالاتر از موسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات است. به عبارت دیگر کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی خصوصی معتمد طبقه "اول" بالاتر از کیفیت حسابرسی موسسات معتمد سایر طبقات نیست. نتایج این پژوهش با انجام چندین آزمون حساسیت پشتیبانی شده است.

در پژوهش حاضر برای شناسایی مکانیزمی که از طریق آن به بررسی اثر سرمایه فکری حسابرسان در رتبه بندی موسسات حسابرسی را مورد سنجش قرار می‌دهد. پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سوال نیز بود که تاثیر سرمایه فکری در رتبه بندی موسسات حسابرسی به چه صورت می‌باشد و تاثیر سرمایه فکری حسابرسان در رتبه بندی موسسات حسابرسی از طریق چه مکانیزمی صورت می‌پذیرد. در این پژوهش متغیر وابسته، "رتبه بندی موسسات حسابرسی" و متغیرهای مستقل "سرمایه فکری(سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری)" بودند. براساس اهداف پژوهش و با توجه به مبانی نظری مربوطه مدل مفهومی پژوهش به شکل شکل ۱ زیر در نظر گرفته شد. بنابراین فرضیات بصورت زیر مطرح می شوند:

- فرضیه اصلی: سرمایه فکری حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- فرضیه اول: سرمایه انسانی حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- فرضیه دوم: سرمایه ارتباطی حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- فرضیه سوم: سرمایه ساختاری حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.



شکل ۱- مدل مفهومی تحقیق

### ۳. روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، از نوع کاربردی است و بر حسب نحوه گردآوری داده ها از نوع توصیفی - پیمایشی می باشد. جامعه آماری در این مطالعه، شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند. که کل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران برابر ۲۹۹۰ نفر می باشند. که اعضای غیر شاغل برابر ۱۱۱۱ نفر بوده که از مجموع جامعه کسر خواهد شد. بنابراین، اعضای شاغل و فعال عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۱۸۷۹ نفر می باشند که در این تحقیق، این تعداد مدنظر خواهد بود. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین شده و نمونه ها با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی در دسترس انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. بدین منظور در حدود ۳۳۰ پرسشنامه توزیع شده و سپس ۳۱۹ پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفتند. همچنین در پژوهش حاضر، بر اساس اهداف تحقیق، برای گردآوری داده ها از ابزار پرسشنامه استاندارد، استفاده شده است. برای اندازه گیری سرمایه فکری (سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری) از پرسشنامه سرمایه فکری بونتیس (۱۹۹۸) و الشارنوبی و البانا (۲۰۲۱) و برای اندازه گیری رتبه بندی موسسات حسابرسی از پرسش نامه استاندارد کنچل و همکاران (۲۰۱۳) و کروونه و همکاران (۱۹۹۱) استفاده شده است. نحوه نمره دهی به سؤالات در پرسش نامه های مذکور بر حسب طیف ۵ درجه ای لیکرت از کاملاً مخالفم امتیاز ۱ تا کاملاً موافقم امتیاز ۵ است. روایی مقیاس با استفاده از روایی سازه (تحلیل عاملی تأییدی-CFA) تایید شده است. در بررسی روایی و پایایی ابزار پژوهش، با تحلیل عاملی تأییدی، ساختار کلی پرسش نامه های تحقیق مورد روائی سنجی سازه محتوانی قرار گرفت. بار عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۶ قابل قبول و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد، خیلی مطلوب است که بار عاملی تمامی گویه ها بزرگتر از ۰/۴ می باشد لذا روایی پرسشنامه تأیید می گردد. همچنین در مورد سنجش پایایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است. که چون این ضرایب بزرگتر از ۰/۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. جهت بررسی روابط بین متغیرها با استفاده از روش مدل سازی معادلات ساختاری، از نرم افزارهای SPSS و Smart PLS4 استفاده شده است.

### ۴. یافته ها

به منظور شناخت بهتر جامعه ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، قبل از تجزیه و تحلیل داده های آماری لازم است این داده ها توصیف شوند. با توجه به جدول ۱ نتایج حاصل از یافته های توصیفی نشان می دهد که اکثر افراد نمونه دارای جنسیت مرد (۲۶۸ نفر)، دارای سن ۳۱ تا ۴۰ سال، دارای سطح تحصیلات فوق لیسانس و دارای سابقه ۱۱ تا ۱۵ سال می باشند. جهت بررسی برازش مدل، از برازش مدل اندازه گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل استفاده می کنیم. به منظور بررسی پایایی مدل اندازه گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی



ترکیبی<sup>۱</sup> می‌پردازیم. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰.۴ می‌باشد. در شکل شماره ۲ تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی سؤالات از ۰.۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد. مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در SmartPLS4، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد. معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا<sup>۲</sup> است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. که نتایج آن در جدول ۲ آمده است.

جدول ۱. یافته‌های توصیفی

تعداد نفرات نمونه در طیف مورد استفاده					متغیر جمعیت شناختی
زن			مرد		جنسیت
۵۱			۲۶۸		
۶۱ سال به بالا	۵۱ تا ۶۰ سال	۴۱ تا ۵۰ سال	۳۱ تا ۴۰ سال	۲۰ تا ۳۰ سال	سن
۱۳	۵۳	۱۱۷	۱۳۱	۵	
دکتري		کارشناسی ارشد	کارشناسی		سطح تحصیلات
۵۶		۱۷۹	۸۴		
بیشتر از ۱۵ سال		۱۱ تا ۱۵ سال	۶ تا ۱۰ سال	کمتر از ۵ سال	سابقه کاری
۱۰		۱۴۱	۱۱۹	۴۹	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲. نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
رتبه بندی موسسات حسابرسی	0.704	0.767	0.753
سرمایه ارتباطی	0.936	0.955	0.842
سرمایه انسانی	0.898	0.931	0.772
سرمایه ساختاری	0.781	0.864	0.626
سرمایه فکری	0.862	0.916	0.784

منبع: یافته‌های پژوهشگر

<sup>1</sup> Composite Reliability

<sup>2</sup> Convergent Validity

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰.۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود. با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE<sup>۱</sup> ۰.۵ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تأیید می‌شود. جهت سنجش روایی واگرا از معیار فورنل-لارکر استفاده کرده ایم. که نتایج بصورت جدول ۳ می‌باشد. چون مقادیر قطر اصلی (جذر AVE) برای هر متغیر پنهان از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای پنهان موجود در مدل بیشتر می‌باشد روایی واگرای مدل نیز تأیید می‌شود.

جدول ۳. محاسبه روایی واگرا

متغیرها	رتبه بندی موسسات حسابرسی	سرمایه ارتباطی	سرمایه انسانی	سرمایه ساختاری	سرمایه فکری
رتبه بندی موسسات حسابرسی	0.773				
سرمایه ارتباطی	0.682	0.918			
سرمایه انسانی	0.619	0.281	0.879		
سرمایه ساختاری	0.691	0.221	0.333	0.885	
سرمایه فکری	0.696	0.204	0.325	0.791	0.885

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به شکل شماره ۲ و ۳، فرضیه‌های تحقیق چون ضرایب t بیشتر از ۱.۹۶ بدست آمده‌اند، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید می‌شود. دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب R<sup>2</sup> مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. R<sup>2</sup> معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰.۱۹، ۰.۳۳ و ۰.۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R<sup>2</sup> در نظر گرفته می‌شود.

مطابق با شکل ۳، مقدار R<sup>2</sup> برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید ساخت. برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود که سه مقدار ۰.۰۱، ۰.۲۵ و ۰.۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\text{communalities} \times R^2}$$

<sup>1</sup> Average Variance Extracted



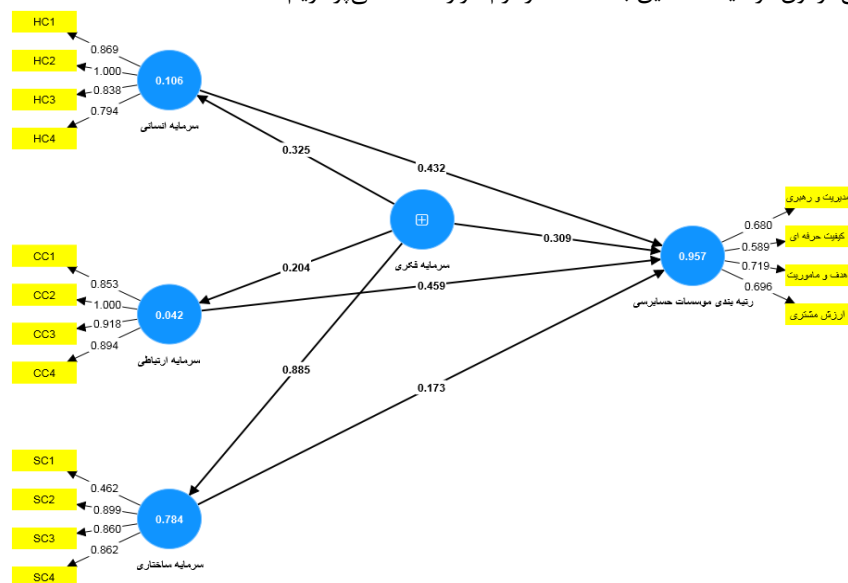
*Communalities* از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان پژوهش به دست می‌آید.

جدول ۴- میزان *Community* و  $R^2$  متغیرهای تحقیق

Community	$R^2$	متغیرهای مکنون
۰.۵۹۲	0.957	رتبه بندی موسسات حسابرسی
۰.۵۸۳	0.042	سرمایه ارتباطی
۰.۵۱۹	0.106	سرمایه انسانی
۰.۴۹۸	0.784	سرمایه ساختاری
۰.۶۰۱		سرمایه فکری
GOF	$R^2$	Community
۰.۴۵۹	۰.۳۷۷۸	۰.۵۵۸۶

منبع: یافته های پژوهشگر

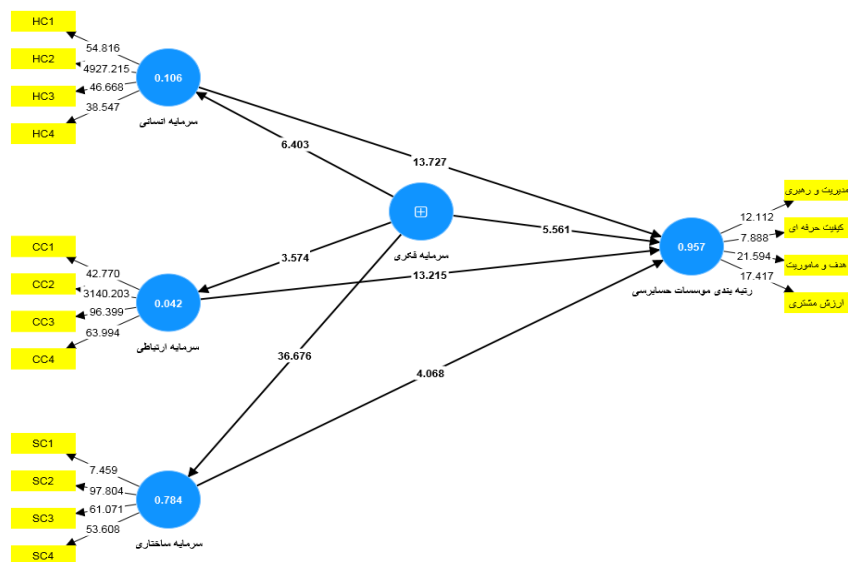
با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰.۴۵۹، برازش خوب مدل کلی تأیید می‌شود. در این قسمت به بررسی آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار PLS4 می‌پردازیم.



شکل ۲- مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی و ضرایب معناداری

منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که مشاهده می کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی در شکل ۲ نمایش داده شده است.



شکل ۳. مدل ساختاری تحقیق همراه با ضرایب معناداری

منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که در شکل ۳ و جدول ۴ نیز مشاهده می کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب معناداری نمایش داده شده است.

جدول ۴- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری مدل پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	ضریب مسیر (β)	T Statistics ضرایب آماره	مسیر
تایید	0.000	0.459	13.215	رتبه بندی موسسات حسابرسي -> سرمایه ارتباطی
تایید	0.000	0.432	13.727	رتبه بندی موسسات حسابرسي -> سرمایه انسانی
تایید	0.000	0.173	4.068	رتبه بندی موسسات حسابرسي -> سرمایه ساختاری
تایید	0.000	0.309	5.561	رتبه بندی موسسات حسابرسي -> سرمایه فکری
تایید	0.000	0.459	13.215	رتبه بندی موسسات حسابرسي -> سرمایه ارتباطی

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به جدول ۶ نتایج روابط مستقیم و ضرایب معناداری مسیرها در مدل پژوهش نمایش داده شده است.

#### تحلیل فرضیات:

**فرضیه اول:** سرمایه انسانی حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (سرمایه انسانی حسابرسان و رتبه بندی موسسات حسابرسی) برابر  $\beta=0.432$  می باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر  $t=13.727$  بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱.۹۶) که نشان می دهد این تاثیر، معنادار است. و می توان نتیجه گرفت، سرمایه انسانی حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

**فرضیه دوم:** سرمایه ارتباطی حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (سرمایه ارتباطی حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی) برابر  $\beta=0.459$  می باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر  $t=13.215$  بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱.۹۶) که نشان می دهد این تاثیر، معنادار است. و می توان نتیجه گرفت، سرمایه ارتباطی حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

**فرضیه سوم:** سرمایه ساختاری حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (سرمایه ساختاری حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی) برابر  $\beta=0.173$  می باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر  $t=4.068$  بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱.۹۶) که نشان می دهد این تاثیر، معنادار است. و می توان نتیجه گرفت، سرمایه ساختاری حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه سوم تأیید خواهد شد.

**فرضیه اصلی:** سرمایه فکری حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (سرمایه فکری حسابرسان و رتبه بندی موسسات حسابرسی) برابر  $\beta=0.309$  می باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر  $t=5.561$  بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱.۹۶) که نشان می دهد این تاثیر، معنادار است. و می توان نتیجه گرفت، سرمایه فکری حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه اصلی تأیید خواهد شد.

#### ۵- نتیجه گیری و بحث

با بررسی مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابرسی مشخص شد که مطالعات اندکی به موضوع تاثیر عوامل سرمایه فکری حسابرسان بر رتبه بندی موسسات حسابرسی توجه داشته اند. و تاثیر همزمان ابعاد آنها (سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری) آنها تاکنون در هیچ تحقیقی مورد بررسی قرار نگرفته است. اما برخی پژوهشگران معتقدند که آنها بر رتبه بندی موسسات حسابرسی اثرگذار هستند.

با عنایت به برآیند حاصله از آزمون‌های مختلف آماری و تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش حاضر، می‌توان گفت که سرمایه فکری در حرفه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر رتبه بندی موسسات حسابرسی دارد. انتظار می‌رود با افزایش سطح سرمایه فکری در حرفه حسابرسی، رتبه بندی موسسات حسابرسی نیز افزایش قابل ملاحظه‌ای یابد.

از طرفی، اثرات سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه ارتباطی بر رتبه بندی موسسات حسابرسی مثبت بوده و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند. در نتیجه، جستجوی مقالات و پژوهش‌های مرتبط، موارد دقیقاً مشابهی با جامعه آماری و متغیرهای مورد استفاده در پژوهش حاضر یافت نشد. ولیکن می‌توان گفت نتایج حاصل از پژوهش حاضر با کلیات یافته‌های نسبتاً مرتبط پژوهش‌های پیشین شامل الخطیب و دیگران<sup>۱</sup> (۲۰۲۲)، بانمایرووی<sup>۲</sup> و دیگران (۲۰۲۲)، اندو و همکاران (۲۰۱۸)، داف (۲۰۱۸)، مومنی و پورزمانی (۱۴۰۲)، دالوند و دیگران (۱۴۰۰)، ملکیان و همکاران (۱۳۹۷)، رحیمی ریگی و همکاران (۱۳۹۵)، همسو و در یک راستا بوده و همخوانی دارد.

مبنتی بر نظریه بکر و شولتز در خصوص سرمایه فکری، معتقدیم که در حرفه حسابرسی نیز سرمایه فکری تأثیر مثبت و معناداری بر تبیین نگرش حسابرسان دارد و انتظار داریم با افزایش سرمایه در حرفه حسابرسی، کیفیت حسابرسی در میان حسابرسان نیز ارتقاء یابد. به دیگر سخن، جوانب متعدد سرمایه فکری، از جمله کنترل مدیریت و حفظ و ارتقای آن در مؤسسات و سازمان‌های حسابرسی، می‌بایست منطبق و همسو با تعریف اقدامات کیفیت حسابرسی باشد. این عوامل نه تنها می‌توانند به بهبود عملکرد حرفه کمک شایانی نمایند، بلکه در پیشرفت‌های اجتماعی، اقتصادی و حتی سیاسی حرفه حسابرسی، از جمله ارتقای جایگاه و منزلت حسابداران و حسابرسان مؤثر خواهند بود.

به طور خلاصه، می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که تقویت و توسعه روزافزون نقش ابعاد مختلف سرمایه فکری در حرفه حسابرسی، موجب تقویت هر چه بهتر و بیشتر کیفیت و رتبه حسابرسان خواهد شد. از سوی دیگر، تمایل روزافزون نهادهای مختلف حرفه‌ای و تجاری در سراسر جهان، به ویژه کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته، به تعهد نسبت به ابعاد مختلف سرمایه فکری (سرمایه انسانی، ساختاری و ارتباطی)، تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر عملکرد و رتبه آن‌ها خواهد داشت. بنابراین، تقویت سرمایه فکری توسط حسابرسان، منجر به تضمین موفقیت حرفه حسابرسی در بلندمدت و نیز رشد اقتصادی و بهبود رتبه حرفه حسابرسی خواهد شد. با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود که مدل مفهومی این پژوهش به‌عنوان مبنایی در حرفه حسابرسی برای افزایش تأثیرگذاری ابعاد انسانی، ساختاری و ارتباطی سرمایه فکری در رتبه بندی موسسات حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. توجه به جنبه‌های انسانی، ساختاری و ارتباطی می‌تواند موجب افزایش کیفیت مراحل حسابرسی (برنامه‌ریزی، اجرای عملیات و اظهار

<sup>1</sup> Alkhatib, A.W. and Valeri, M

<sup>2</sup> Banmairuroy

نظر)، عدم تسلیم در برابر خواسته‌های صاحبکاران، ارتقای سطح پاسخگویی و اطمینان بخشی و اعتمادسازی در برابر ذی‌نفعان و جامعه و فعالان و متولیان بازار سرمایه و در نهایت جلوگیری از ناهنجاری‌های شناختی و اخلاقی در حرفه حسابرسي و بهبود رتبه بندی موسسات حسابرسي شود.

همچنین پیشنهاد می‌شود که جامعه حسابداران، رسمی سازمان حسابرسي و سازمان بورس و اوراق بهادار به منظور ارتقای رتبه بندی موسسات حسابرسي خود، اقدامات آموزشی را در جهت تقویت ابعاد سرمایه فکری در حرفه حسابرسي انجام دهند. همچنین توصیه می‌شود در کنار اعمال سیاست‌ها و رویه‌های تسهیل‌کننده هشداردهی، ایجاد کانال‌های امن گزارش‌گیری، برخورد با متخلفان، تصویب ضوابط حمایت‌کننده از هشداردهنده و... سازمان مؤسسات حسابرسي در هنگام به‌کارگیری و استخدام حسابرسان، در مصاحبه‌های استخدامی از طریق به‌کارگیری پرسشنامه پژوهش حاضر، مؤلفه‌های سرمایه فکری را در آنها سنجیده و لحاظ کنند. مطابق با نتایج این پژوهش، توصیه می‌شود با ادغام مؤسسات کوچک حسابرسي و تشکیل چند مؤسسه حسابرسي بزرگ، برجستگی و قدرت سرمایه فکری و رتبه بندی موسسات حسابرسي را ارتقاء داد.

به منظور تقویت هرچه بیشتر سرمایه فکری، باید ارتباطات حرفه‌ای حسابرسي با ذی‌نفعان و آحاد جامعه افزایش یابد. ابعاد انسانی، ساختاری و ارتباطی، اصلی‌ترین عناصر سرمایه فکری هستند که به جهت واکنش‌پذیری زیاد، همواره در معرض نابودی قرار دارند. مجموعه منسجم این عناصر، ارتباطات اجتماعی و سایر ابعاد مختلف سرمایه فکری را بنیان می‌نهند و بسترهای لازم برای ارتقای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در میان حسابرسان را شکل می‌دهند.

از آنجا که حسابرسان بالقوه، دانشجویان رشته‌های مرتبط و حسابرسان بالفعل (شاغل در مؤسسات و سازمان‌های حسابرسي) جمعیت نسبتاً وسیعی را تشکیل می‌دهند، بسط و توسعه سرمایه فکری می‌تواند منجر به ارتقای شرایط حرفه‌ای حسابرسي و در نتیجه، پیشرفت جامعه کمک فراوانی کند.

در انتها به سازمان و مؤسسات حسابرسي پیشنهاد می‌شود برای رتبه بندی موسسات حسابرسي خود برنامه ریزی نموده و سیاست‌هایی را در این زمینه تدوین نمایند. از اینرو باید توجه زیادی را صرف افزایش قابلیت‌های سرمایه فکری خود نمایند. همچنین، پیشنهاد می‌شود با توجه به اینکه در بازارهای رقابتی، کلید موفقیت هر شرکتی، توسعه و ترویج مستمر سرمایه فکری است، و نیازمند این می‌باشند که شرکت، ساختار خود را به شکلی خلاقانه که به بهبود رتبه بندی حسابرسي موسسات منجر شود، تنظیم و تدوین و ایجاد نماید.

همچنین، مدیران شرکتهای حسابرسي باید، برای رتبه بندی خود برنامه ریزی نموده و سیاست‌هایی را در این زمینه تدوین نمایند. از اینرو باید توجه زیادی را صرف افزایش توان سرمایه فکری خود نمایند. به متولیان حرفه‌(جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسي و سازمان بورس و اوراق بهادار) پیشنهاد می‌شود در تربیت و آموزش‌های دانشگاهی حسابرسان، سرمایه فکری حسابرسان، مورد توجه ویژه قرار گیرد. هم‌چنین باید در درس حسابرسي دانشجویان رشته حسابداری، تاکید بیشتری بر انواع دارایی‌های نامشهود بویژه سرمایه فکری حسابرسان،

شود و اساتید رشته حسابداری، دانشجویان این رشته را با انواع مختلف دارایی های نامشهود بویژه سرمایه فکری آشنا نمایند.

### فهرست منابع

- اعرابی، پناهی درچه عرب صالحی، ۱۴۰۲. ارتباط بین ارزش افزوده سرمایه فکری، کارایی سرمایه انسانی با تأکید بر رشد و تأثیر آنها بر رشد درآمد سرانه صادرات کارکنان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، ۲(۸)، صص ۳۵-۶۰.
- بوستانی، فرخ، دارابی، رویا، ۱۴۰۲. شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسي. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسي، ۱۵(۵۷)، صص ۱۲۱-۱۴۸.
- خدمتگذار، حمید، ملکی چوبری، مجتبی، ۱۴۰۳. تبیین نقش واسطه ای عوامل مؤثر بر تاخیر در گزارش حسابرسي بر رابطه بین تطابق درآمد-هزینه و نوسانات اضافی قیمت سهام. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، ۱۰(۳)، صص ۸۹-۱۰۹.
- خوشکار، فرزین، سما اوجاقی و ناهید حسین زاده مقدم، ۱۳۹۹. "تأثیر نوع مالکیت بر رابطه میان رتبه بندی مؤسسه حسابرسي و کیفیت حسابرسي"، چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۳۴).
- دالوند، وحید، سپهوند، رضا، نظرپوری، امیر هوشنگ، ۱۴۰۰. اثر سرمایه فکری روی مزیت رقابتی و عملکرد سازمانی با نقش میانجی نوآوری و فرهنگ یادگیری اعضای هیأت علمی دانشگاه لرستان، فصلنامه رشد فناوری، ۶۹(۱۸)، صص ۳۴-۴۵.
- دهقانی سلطانی، مهدی، آذر، عادل، ۱۳۹۹. نقش مکان و سرمایه فکری در دستیابی به مزیت رقابتی و ارتقاء عملکرد کسب و کارهای کوچک پوشاک. پژوهشنامه مدیریت اجرایی، ۱۲(۲۴)، صص ۲۰۹-۲۳۹.
- رحیمی ریگی، قاسم؛ رضا کاظمی چله گاهی؛ حمید قنبری میلوسی و حبیب آقا محمدپور، ۱۳۹۳. تأثیر اجزای سرمایه فکری بر کارایی شرکتهای پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران با استفاده از مدل تحلیل پوششی داده ها (DEA)، کنفرانس بین المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، تهران، شرکت دانش محور ارتاخه.
- رزمان، علی، گنجی نیا، حسین، رضوانی چمن زمین، موسی، ۱۴۰۱. شناسایی و بیان شاخص های مؤثر بر مدیریت سرمایه فکری با رویکرد الگوی دانشی در گمرکات کشور. خطمشی گذاری عمومی در مدیریت، ۱۳(۱).
- رومزی، هدا، حسین پور، محمد، بهمنی، نصیری، ماریا، ۱۳۹۹. طراحی مدل ایجاد و توسعه شرکت های دانش بنیان در رشته های علوم انسانی. کتابداری و اطلاع رسانی، ۲۲(۴)، صص ۱۱۹-۱۵۱.
- زارع بهنمیری، محمدجواد، و حسنخانی، فاطمه. ۱۴۰۰. ویژگی های مؤسسه حسابرسي و تاخیر ارائه گزارش حسابرسي با رویکرد فراتحلیل. بررسیهای حسابداری و حسابرسي، ۲۸(۴)، صص ۶۶۴-۶۹۰.



لطفی شیخ‌رضی، سیدعرفان و کیهان آزادی، ۱۴۰۱. "شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسي"، دانش حسابداری و حسابرسي مدیریت، ۱۱(۴۱)، صص ۱۵۹-۱۷۶.

غنی زاده، بهرام، دستگیر، محسن، سروش یار، افسانه، ۱۴۰۰. تأثیر دانش مالی مدیران عامل بر کیفیت حسابرسي با در نظر گرفتن اثر تعدیل‌کننده توانایی مدیریت. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۱)، صص ۲۹۹-۳۳۴.

غیائی، شهین، حسین پور، مهرعلیزاده، نصیری، ماریا، ۱۴۰۰. طراحی مدل ارزیابی وضعیت سرمایه فکری با رویکرد بهبود بهره‌وری (مورد مطالعه: دانشگاه‌های کشور). مدیریت بهره‌وری، ۱۵(۲) (۵۷)، صص ۱۵۷-۱۷۹.

محمدرضایی، فخرالدین، یحیایی، منیره، ۱۳۹۵. تجدید ارائه صورتهای مالی: بررسی اثر رتبه موسسات حسابرسي معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. دانش حسابرسي، ۶۴(۱۶)، صص ۱۷۱-۱۸۸.

محمدرضایی فخرالدین؛ محمدرضایی مهدی، ۱۳۹۳. "بررسی رابطه بین رتبه موسسات حسابرسي معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسي". دانش حسابداری و حسابرسي مدیریت، ۴(۱۴)، صص ۱-۱۴.

مرادزاده، محمد، رسولی، امیر، و به آذین، فرید، ۱۳۹۳. نقش سرمایه فکری در مقایسه با سرمایه های مالی در یک سازمان تحقیق و توسعه. کنفرانس بین المللی مدیریت و مهندسی صنایع.

ملکیان کله بستی اسفندیار، فخاری حسین، کامیابی یحیی، پاکدلان سعید، ۱۳۹۷. بررسی و رتبه بندی افشای ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص های سرمایه فکری به روش سلسله مراتبی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۳(۶)، صص ۱-۳۵.

مندعلی زاده، زینب، ۱۴۰۰. رابطه سرمایه فکری و پایداری در کسب و کارهای ورزشی و ارائه مدل. پژوهشنامه مدیریت ورزشی و رفتار حرکتی، ۱۷(۳۳)، صص ۲۱۰-۱۹۳.

مومنی، سهیل، پورزمانی، زهرا، ۱۴۰۳. نقش ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری در تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۳(۴)، صص ۲۵-۶۲.

مهربان پور، محمدرضا و سیدعلی اکبر بهطهائی پور، ۱۳۹۳. "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسي و مقایسه نحوه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسي در ایران با سایر مؤسسات بین‌المللی"، کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، تهران.

میرزاحمدی، محمدعلی، معصومه علاجی و لیلا محمدی‌امین، ۱۳۹۹. "تأثیر محافظه‌کاری حسابرسي و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسي بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی"، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۳)، صص ۱-۱۵.

- Alkhatib, A.W. and Valeri, M., 2024. Can intellectual capital promote the competitive advantage? Service innovation and big data analytics capabilities in a moderated mediation model. *European Journal of Innovation Management*, 27(1), pp.263-289.
- Banmairuoy, W., Kritjaroen, T. and Homsombat, W., 2022. The effect of knowledge-oriented leadership and human resource development on sustainable competitive advantage through organizational innovation's component factors: Evidence from Thailand's new S-curve industries. *Asia Pacific Management Review*, 27(3), pp.200-209.

- Duff, A., 2018. Intellectual capital disclosure: evidence from UK accounting firms. *Journal of Intellectual Capital*, 19(4), pp.768-786.
- Elsharnouby, T.H. and Elbanna, S., 2021. Change or perish: Examining the role of human capital and dynamic marketing capabilities in the hospitality sector. *Tourism Management*, 82, p.104184.
- Endo, K., Purohit, H., & Tandon, D. 2018. Measuring intellectual capital and its impact on financial performance: Empirical evidence from CNX Nifty companies. *Global Business Review*, 17, pp. 980–997.
- Maditinos, D., Chatzoudes, D., Tsairidis, C. and Theriou, G., 2011. The impact of intellectual capital on firms' market value and financial performance. *Journal of intellectual capital*, 12(1), pp.132-151.
- Meng, C., Abdullah, D.F., Khatib, S.F. and Idris, N., 2024. Assessing the impact of intellectual capital on audit quality within the audit market dynamics. *Environment and Social Psychology*, 9(5).
- Vidotto, J.D.F., Ferenhof, H.A., Selig, P.M. and Bastos, R.C., 2017. A human capital measurement scale. *Journal of Intellectual Capital*, 18(2), pp.316-329.
- Zou, X. and Huan, T.C., 2011. A study of intellectual capital's impact on listed banks' performance in China. *African Journal of Business Management*, 5(12), p.5001.

## **Investigating the effect of intellectual capital of auditors and its dimensions on the ranking of audit institutions**

Hossein Bakhshi<sup>1</sup>  
Ehsan Rahmaninia<sup>2</sup>

Receive: 04/July/2024

Acceptance: 11/ September/2024

### **Abstract**

The aim is to investigate the impact of intellectual capital of auditors and its dimensions (human capital, communication capital and structural capital) on the ranking of audit institutions. The statistical population is all certified accountants working and active in audit institutions, members of the Certified Accountant Society of Iran, whose number is equal to 1879 people. The sample size was determined using Cochran's formula of 319 people and the samples were selected and studied using random sampling method. To measure the intellectual capital (human capital, communication capital and structural capital) from the intellectual capital questionnaire of Bontis (1998) and Al-Sharnoubi and Albana (2021) and to measure the ranking of audit institutions from the standard questionnaire of Kenchel et al. (2013) and Karvene and colleagues (1991) has been used. In examining the validity and reliability of the research tool, with confirmatory factor analysis, the general structure of the research questionnaires was subjected to content and confirmatory construct validity. The results of the test of research hypotheses indicate that auditors' intellectual capital has a positive and significant effect on the ranking of audit institutions. Also, auditors' human capital, communication capital, and structural capital have a positive and significant effect on the ranking of audit institutions. The results of this study can be used for several groups, including the legislators of the auditing profession, the auditing organization, the community of certified accountants, and auditing institutions.

**Keywords:** intellectual capital of auditors, human capital, communication capital, structural capital, ranking of audit institutions

---

<sup>1</sup> Department of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
[hossein.bakhshi55@yahoo.com](mailto:hossein.bakhshi55@yahoo.com)

<sup>2</sup> Department of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran  
(Correspond author) [Ehsanrahmaninia@gmail.com](mailto:Ehsanrahmaninia@gmail.com)

